



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců Mgr. Michaely Bejčkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **P. K.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15. 5. 2012, č. j. 9489/11-1101-801766, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 7. 2014, č. j. 22 Af 83/2012 – 22,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 7. 2014, č. j. 22 Af 83/2012 – 22, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Řízení u správních orgánů

[1] Žalobce podal dne 27. 6. 2011 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, v němž si jako odčitatelnou položku ze základu daně odečetl mj. úroky z hypotečního úvěru ve výši 31 560 Kč; doložil potvrzení o tom, že úroky zaplatil, a smlouvu o poskytnutí hypotečního úvěru, podle které získal úvěr na nákup nemovitosti – budovy č. p. x na pozemku stavební parcely číslo xx v obci Klopina, katastrální území Veleboř, a sousedících pozemků.

[2] Dne 20. 7. 2011 vyzval správce daně žalobce postupem k odstranění pochybností, aby prokázal, že nemovitost, na jejíž koupi získal úvěr, je objektem sloužícím k trvalému bydlení, že nejde o objekt využívaný k rekreaci a že ho v roce 2010 skutečně k trvalému bydlení využíval. Pochybnosti vzbudila ve správci daně skutečnost, že podle způsobu využití evidovaného v katastru nemovitostí je tato nemovitost objektem lesního hospodářství, nikoli rodinným domem. Tomu odpovídá i předmět kupní smlouvy ze dne 29. 3. 2010, na základě níž žalobce tuto nemovitost nabyt.

[3] Žalobce nato předložil potvrzení obecního úřadu v Klopíně, podle nějž spolu s manželkou trvale obývá nemovitost od července 2010, ale nejsou zde hlášeni k trvalému

pobytu. Dále předložil znalecký posudek z roku 2008, ze kterého podle něj vyplývá, že nemovitost je rodinným domem. Správce daně žalobci sdělil, že jeho pochybnosti tím nebyly odstraněny. Nemovitost sice mohla být fakticky užívána k trvalému bydlení, ovšem i v okamžiku koupě i v průběhu daňového řízení stále šlo o objekt lesního hospodářství. Trvalé bydlení proto není nutné prokazovat, protože snížení základu daně ve smyslu § 15 odst. 3 písm. a), c) a e) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), se vztahuje k financování bytových potřeb spočívajících v koupi, výstavbě, změně nebo údržbě bytového domu, rodinného domu nebo bytu – nikoli objektu lesního hospodářství. Žalobce ve své další reakci namítl, že správce daně řádně nezhodnotil znalecký posudek a nevzal v úvahu vyhlášku o obecných technických požadavcích na výstavbu a v ní obsaženou definici rodinného domu, kterou jeho nemovitost splňuje. Správce daně věc zhodnotil tak, že žalobce nenavrl další důkazy, a dne 18. 10. 2011 proto vydal platební výměr, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 3 765 Kč (odčitatelná položka podle § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů, uznána nebyla).

[4] Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání; to však žalovaný zamítl svým rozhodnutím ze dne 15. 5. 2012 a platební výměr potvrdil; ve všem se ztotožnil s argumentací orgánu prvního stupně. Zdůraznil, že žalobce neprokázal splnění podmínky podle § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů (použití úvěru na financování bytových potřeb); proto již nebylo třeba prokazovat trvalé bydlení v nemovitosti podle § 15 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[5] Krajský soud v Ostravě, na nějž se žalobce obrátil se svou žalobou, shledal rozhodnutí žalovaného nezákonným a zrušil je. Zda byla či nebyla splněna podmínka použití hypotečního úvěru na financování bytových potřeb ve smyslu § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů, nelze bez dalšího posuzovat podle způsobu využití nemovitosti uvedeného v katastru nemovitostí.

[6] Zda stavba slouží bytovým potřebám poplatníka (tedy zda je bytovým domem, rodinným domem nebo bytem), lze posoudit pouze na základě kolaudačního souhlasu (rozhodnutí), který dokládá povolený účel stavby (§ 122 odst. 3 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavebního zákona), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stavební zákon“)]. Pokud vlastník nemá kolaudační souhlas stavby k dispozici, je povinen pořídit dokumentaci skutečného provedení stavby; účel užívání stavby bude v takovém případě stanoven podle § 125 odst. 2 stavebního zákona (půjde tedy o účel, pro který je stavba svým stavebně technickým uspořádáním vybavena, resp. z více takových možných účelů pak účel, ke kterému se stavba užívá bez závad). Žalovaný je při posuzování podmínky podle § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů vázán účelem užívání stavby stanoveným podle stavebního zákona.

[7] Žalovaný se proto neměl spokojit s údajem o způsobu využití stavby v katastru nemovitostí, zvláště když žalobce předložil listiny (znalecký posudek a potvrzení obecního úřadu) nasvědčující tomu, že stavba by mohla splnit požadavky na bydlení (rodinný dům) ve smyslu § 2 písm. a) bodu 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na

pokračování

využívání území, ve znění pozdějších předpisů. Tyto listiny ovšem dostatečně neprokazují, zda stavba splňuje podmínky § 15 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů. V dalším řízení se tak bude žalovaný zabývat účelem stavby stanoveným v kolaudačním souhlasu (rozhodnutí); teprve poté bude moci určit, zda stavba splňuje podmínky pro odčitelnost úroků z hypotečního úvěru.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti namítl, že úvěr musí být poskytnut na vyjmenované bytové potřeby, které daňový subjekt musí v případě koupe bytové potřeby vlastnit a užívat po celé zdaňovací období. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Je tedy na daňovém subjektu, aby prokázal, že oprávněně snížil základ daně o odpočitatelnou položku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2010, č. j. 8 Afs 78/2009 - 56). Jediným orgánem, který může kvalifikovaně posoudit účel užívání stavby, je stavební úřad; sám stěžovatel může tuto skutečnost pouze osvědčit na základě důkazních prostředků předložených daňovým subjektem. Jedním z důkazních prostředků, které lze použít, je i katastr nemovitostí: vzhledem k zásadě materiální publicity jím lze prokázat nejen vlastnictví, ale i druh nemovitosti a způsob jejího využití.

[9] Vyzval-li správce daně žalobce k prokázání, že stavba, na niž mu byl poskytnut hypoteční úvěr, je objektem sloužícím k trvalému bydlení, leželo důkazní břemeno na žalobci; bylo zcela na něm, které důkazní prostředky správci daně předloží, označí či navrhne jejich provedení. Stěžovatel souhlasí s krajským soudem v tom, že kolaudační souhlas by byl relevantním důkazním prostředkem, nicméně žalobce jej nepředložil ani jej za důkaz neoznačil, což však nelze klást k tíži správci daně.

[10] Stěžovatel poukázal na to, že změna v účelu užívání stavby je přípustná jen na základě souhlasu nebo povolení stavebního úřadu; k tíži stěžovatele tedy nelze klást ani to, že žalobce případně nesplnil povinnost uloženou mu stavebním zákonem. Naopak žalobce musí nést důsledky s tím spojené, které se mohou projevit i v daňovém řízení v podobě neuznání odpočtu ze základu daně. Nelze vyloučit, že faktický stav stavby naplňoval už v roce 2010 znaky bytové potřeby; stěžovatel však musí vycházet z údajů, které jsou mu známy v době stanovení daně a které daňový subjekt prokáže. Ostatně podle § 10 odst. 1 písm. d) zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), jsou vlastníci povinni ohlásit katastrálnímu úřadu změny údajů katastru (*tedy i údaj o využití stavby*) týkající se jejich nemovitostí, a to do 30 dnů ode dne jejich vzniku, a předložit listinu, která změnu dokládá; bylo tedy na žalobci, aby tuto svou povinnost splnil. Rozsudek krajského soudu by proto měl být zrušen a věc by mu měla být vrácena k dalšímu řízení.

[11] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Podle § 15 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů, který správce daně v této věci užil, se od základu daně odečte částka, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období (...) z hypotečního úvěru poskytnutého bankou (...) a použitého na financování bytových potřeb (...). Bytovými potřebami pro účely tohoto zákona se rozumí koupě bytového domu, rodinného domu včetně rozestavěné stavby těchto domů nebo bytu, nebo bytu podle zvláštního právního předpisu. Jak dále stanoví § 15 odst. 4 zákona o daních z příjmů, jde-li o předmět bytové potřeby uvedený v odstavci 3 písm. a) až c) a e), může být základ daně snížen pouze ve zdaňovacím období, po jehož celou dobu poplatník předmět bytové potřeby vlastnil a užíval jej k vlastnímu trvalému bydlení (...). V roce nabytí vlastnictví však stačí, jestliže poplatník vlastnil předmět bytové potřeby ke konci zdaňovacího období.

[13] Předtím, než se Nejvyšší správní soud začal zabývat vlastními důvody kasační stížnosti, zkoumal, zda tu nejsou dány vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)). Zjistil přitom, že řízení před krajským soudem trpí vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé: krajský soud totiž zrušil napadené rozhodnutí z důvodu, který žalobce ve své žalobě nenamítal. Tento postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je jinak ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které soud považoval za určující pro své rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 - 63).

[14] Soud ve správním soudnictví přezkoumává rozhodnutí správního orgánu, které bylo napadeno žalobou, v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Z takto vymezeného rámce přezkumu může vykročit jen tam, kde mu to zákon ukládá (viz § 76 odst. 1 a 2 s. ř. s.); typově tu jde o případy nepřezkoumatelnosti, rozporu mezi obsahem spisu a rozhodným skutkovým stavem či podstatných vad správního řízení s vlivem na zákonost, které představují důvod pro zrušení rozhodnutí bez ohledu na obsah žaloby. Takový případ ale v projednávané věci nenastal: ostatně sám krajský soud v závěru svého rozsudku uvedl, že ruší rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost. Hmotněprávní nezákonnost správního rozhodnutí však musí být namítána v žalobě, a právě jen v namítaném rozsahu se jí soud může zabývat. Založí-li soud své rozhodnutí na hmotněprávní argumentaci, kterou žalobce v žalobě neuplatnil, pokračuje tím svou pravomocí.

[15] Žalobce v žalobě v této věci zpochybnil význam údaje v katastru nemovitostí, podle něž je nemovitost objektem lesního hospodářství. Podstatnější je podle jeho názoru definice rodinného domu podle vyhlášky č. 83/1976 Sb., o obecných technických požadavcích na výstavbu, na niž ustanovení § 15 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů odkazuje a podle níž je rodinný dům stavbou pro bydlení, v níž je více než polovina podlahové plochy místností a prostoru určena k bydlení (stejnou definici obsahuje i nyní účinná vyhláška č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území). Tuto podmínku nemovitost splňuje, jak dokládá znalecký posudek předložený v daňovém řízení i potvrzení od obecního úřadu. Argumentace údajem v katastru nemovitostí neobstojí,

pokračování

protože zákon o katastru nemovitostí nemá souvislost se zákonem o daních z příjmů ani s definicí rodinného domu.

[16] Úkolem krajského soudu tedy bylo posoudit význam údaje z katastru nemovitostí, který použil správce daně, a zvážit, zda v konkrétní důkazní situaci, která v této věci nastala, měl správce daně hodnotit povahu nemovitosti podle tohoto údaje, nebo zda žalobce předloženými doklady prokázal něco jiného, co nad údajem z katastru nemovitostí mělo převážet. Krajský soud však formuloval svůj úvodní argument tak, že splnění podmínky podle § 15 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů nelze bez dalšího posoudit pouze podle údaje v katastru nemovitostí. Obecně vzato nejde o tvrzení nesprávné; správce daně v této věci však nehodnotil pouze tento údaj, ale posuzoval i další listiny, které mu žalobce předložil, a poté ještě žalobce vyzýval k předložení případných dalších listin, které by bytovou funkci nemovitosti dokládaly přesvědčivěji než posudek z roku 2008 a potvrzení obecního úřadu. Následně soud – a v tom právě spočívá nesprávnost jeho postupu – dospěl bez opory v žalobní argumentaci k závěru, že povolený účel stavby (a tedy to, zda stavba splňuje podmínku bytové potřeby) musí být posouzen pouze na základě kolaudačního souhlasu (rozhodnutí).

[17] Jak je však ze spisu zřejmé, kolaudační souhlas (rozhodnutí) nebyl v řízení předložen, ani se jej žalobce nedovolával, dokonce ani z ničeho neplyne, že by takový akt k okamžiku rozhodování správce daně vůbec existoval. Pro Nejvyšší správní soud je podstatné, že žalobce se o žádném aktu vydaném podle stavebního zákona nezmínil ani v žalobě. Celkově nemířila jeho argumentace k tomu, že správce daně měl k dispozici příliš málo listin, nebo listiny nesprávné; naopak vyjadřoval přesvědčení, že listiny, které on sám v řízení předložil, dostatečně prokázaly jeho nárok na snížení základu daně o odčitatelnou položku. Pouze touto otázkou – tedy zda žalobce předloženými listinami prokázal svůj nárok – se krajský soud měl zabývat. Krajský soud se vyjádřil tak, že tyto listiny nejsou dostatečnými důkazy osvědčujícími splnění podmínky podle § 15 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů; to by tedy mělo vést k zamítnutí žaloby. Tato věta, která jako jediná reaguje na vlastní obsah žaloby, však není blíže zdůvodněna; s žalobní námitkou, která se domáhala uznání odečitatelné položky na základě potvrzení obecního úřadu, znaleckého posudku a definice rodinného domu v prováděcí vyhlášce ke stavebnímu zákonu, se tedy krajský soud řádně nevypořádal a svůj závěr nezdůvodnil.

[18] Místo toho krajský soud hodnotil (ačkoli to sám tak výslovně nepojmenoval) otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, která mu nebyla předložena k přezkumu. Sám žalobce totiž v řízení neargumentoval žádným aktem vydaným ve stavebním řízení: domníval se totiž, že pokud je stavba stavebně technicky vhodná pro bydlení a zároveň se v ní fakticky bydlí, pro splnění podmínky podle § 15 odst. 3 písm. c) to postačuje. Pro krajský soud však byla skutečnost, že správce daně nezkoumal akt stavebního úřadu, který by vymezoval účel užívání žalobcovy stavby, důvodem ke zrušení rozhodnutí správce daně. Závěr krajského soudu si tak nelze vyložit jinak, než že správce daně pochybil, pokud si takový akt sám neobstaral.

[19] Tento postup krajského soudu je ovšem nesprávný a mohl mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé; proto jej Nejvyšší správní soud přezkoumal z úřední povinnosti. Jak sám krajský soud naznačil, žalobce svůj nárok v řízení neprokázal (ačkoli

v žalobě tvrdil, že jej prokázal). Pak ale není možné, aby krajský soud zrušil napadené správní rozhodnutí pro nezákonnost spočívající v důvodu, který nebyl namítán [tj. „*správce daně pochybil, pokud nevyzval žalobce k předložení kolaudačního souhlasu (rozhodnutí)*“] a k němuž soud dospěl nezávisle na žalobních tvrzeních. Soud se sice může obecně vyjádřit k tomu, které listiny by byly k prokazování daného nároku nejvhodnější; nemůže však bez ohledu na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení vytýkat správci daně, že právě takové listiny (v řízení nepředložené ani nenavržené k důkazu) nezkoumal, a zrušit kvůli tomu jeho rozhodnutí. V konkrétní věci se má soud omezit na to (nejde-li o prezkum z úřední povinnosti), zda o případné nezákonnosti postupu a závěrů správního orgánu svědčí právě argumentace vznesená v žalobě. Není-li tomu tak, nemůže být napadené rozhodnutí zrušeno.

V. Závěr

[20] Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů zrušil rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V novém řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.); prezkoumá tedy napadené rozhodnutí pouze na základě žalobních bodů, které mu žalobce předložil k prezkumu a se kterými se dosud dostatečně nevypořádal (viz bod [17] tohoto rozsudku).

[21] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. srpna 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu